Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 29876 du rôle
Inscrit le 17 février 2012

Audience publique du 14 janvier 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29876 du rôle et déposée le 17 février 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Mathilde OSTERTAG, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., avocat, domicilié à L-…, tendant, aux termes de son dispositif, principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 novembre 2011 portant rejet de sa réclamation du 4 octobre 2011 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2008 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes en date du 29 juin 2011, ainsi qu'à l'annulation de l'instruction du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les actes entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en ses plaidoiries à l'audience publique du 7 janvier 2013.

Il se dégage des éléments du dossier que le 29 juin 2011, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes adressa à Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2008.

Par courrier recommandé daté du 4 octobre 2011, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », une réclamation à l'encontre du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le directeur rejeta la réclamation pour cause de tardiveté par décision du 18 novembre 2011, motivée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 5 octobre 2011 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, émis le 29 juin 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie, en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;

Considérant que le bulletin litigieux de l'année 2008 a été émis le 29 juin 2011 et notifié le 4 juillet 2011 ;

Considérant qu'aux termes du jugement du Tribunal administratif du 25 juillet 2002, n° 15141 du rôle, un recours n'est valablement formé que s'il parvient à l'autorité compétente dans le délai légal ; que si l'administré décide de ne pas déposer directement son recours, mais choisit un courrier comme le courrier postal, il doit donc s'organiser de manière à ce qu'il remette le document contenant le recours suffisamment à temps pour que le recours parvienne à destination avant l'expiration du délai légal; qu'une requête n'est pas recevable du seul fait qu'elle aurait été remise aux services postaux dans ce délai pour être expédiée ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent, qu'en l'espèce, la notification du bulletin litigieux en date du 4 juillet 2011 fait expirer le délai le 4 octobre 2011 (dies ad quem) à vingt-quatre heures ;

que la réclamation est donc tardive;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables (...) ».

A l'encontre de cette décision directoriale de rejet, Monsieur ... introduisit un recours contentieux tendant à sa réformation, sinon à son annulation par requête déposée le 17 février 2012, aux termes de laquelle, il affirme avoir néanmoins introduit sa réclamation dans le délai imparti, son courrier recommandé afférent ayant en effet été remis à la poste pour envoi le 4 octobre 2011 et ayant été réceptionné par le directeur le lendemain le 5 octobre 2011.

Il souligne à cet égard que comme l'administration des Contributions directes utiliserait pour ses envois des enveloppes non datées ne comportant aucune indication permettant d'établir à quelle date le courrier a été déposé à la poste, le directeur resterait en défaut d'apporter la preuve que la date figurant sur ce bulletin d'imposition serait la date à laquelle le pli a été remis à la poste par l'administration.

Il estime que dès lors, la notification du bulletin d'imposition daté du 29 juin 2011, censée être intervenue trois jours après sa remise à la poste, pourrait en fait être intervenue à tout moment entre la date du document et le moment où il a introduit sa requête.

Dès lors, le point de départ du délai pour introduire une réclamation ne commencerait pas nécessairement le 4 juillet 2011 et il appartiendrait à l'administration des Contributions directes de prouver la remise effective à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt.

Monsieur ... fait encore plaider que l'absence de date sur l'enveloppe postée par l'administration des Contributions directes pour envoyer le bulletin d'imposition à un contribuable serait de nature à introduire une confusion quant au point de départ du délai de réclamation et créerait « *une incertitude additionnelle pour le contribuable qui veut réclamer* » ; or, il estime que le contribuable ne pourrait pas être privé de voies de recours légitimes en raison de la négligence de l'administration des Contributions directes à dater les enveloppes qu'elle utilise pour envoyer ses courriers.

Enfin, Monsieur ... reproche au directeur de lui opposer le fait de ne pas avoir déposé directement sa réclamation mais d'avoir choisi la voie postale plus lente, de sorte qu'il aurait dû s'organiser de manière à ce qu'il remette le document contenant le recours suffisamment à temps pour que le recours parvienne à destination avant l'expiration du délai légal ; le demandeur estime en effet qu'une telle interprétation serait à ce point importante qu'elle devrait figurer sur la description des moyens de recours qui est incluse dans le bulletin d'imposition et qu'en « *ne communiquant pas cette information au contribuable, l'administration des contributions manque à son devoir d'informer correctement le contribuable quant aux moyens de recours, et donc à son devoir de bonne administration* ».

Par la même requête déposée le 17 février 2012, Monsieur ... a encore fait introduire un recours en annulation à l'encontre de l'instruction du directeur du 5 décembre 2007, intitulée « *Précisions relatives au régime d'imposition des associations internationales d'avocats* ».

Le délégué du gouvernement, pour sa part, soulève d'abord l'irrecevabilité du recours en annulation introduit contre la décision sur réclamation du directeur datée du 18 novembre 2011, le tribunal administratif étant en effet compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur une réclamation contre le bulletin de l'année 2008, émis le 29 juin 2011.

Il soulève de même l'irrecevabilité du recours en annulation dirigé contre l'instruction du directeur du 5 décembre 2007, et ce au motif qu'une telle instruction aurait une portée purement interprétative et n'ajouterait rien à la réglementation en vigueur, les effets d'une telle instruction se confinant en effet à l'intérieur de l'administration fiscale de sorte que dépourvue de caractère décisoire et réglementaire, elle ne saurait faire l'objet d'un recours en annulation.

Quant au fond, il conclut principalement à la confirmation de la décision directoriale déférée en ce que celle-ci a rejeté la réclamation pour cause de tardiveté.

Le tribunal relève de prime abord que le demandeur n'a pas pris position par rapport aux moyens lui opposés par la partie étatique, son litismandataire n'ayant, d'une part, pas eu recours à la faculté lui accordée de déposer un mémoire en réplique dans le délai imparti, ni, d'autre part, n'a le cas échéant pris position oralement y relativement, le litismandataire n'ayant été ni présent, ni représenté à l'audience publique du 7 janvier 2013, mais ayant informé le tribunal qu'il ne pourrait pas se présenter à l'audience « *pour des raisons professionnelles* » et que comme la procédure serait écrite, il n'entendrait pas plaider l'affaire.

La procédure devant les juridictions administratives étant en effet entièrement écrite, le fait que le demandeur n'ait été ni présent ni représenté à l'audience de plaidoiries, est indifférent. Du moment que la requête introductive d'instance a été déposée et que la partie défenderesse a déposé un mémoire en réponse, le jugement est rendu contradictoirement entre parties.

1. Quant au recours tel que dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 novembre 2011 portant rejet de la réclamation du demandeur

Il convient de relever que si la requête introductive d'instance est intitulée « *recours en annulation* » et affirme en sa première page tendre seulement à l'annulation de la décision directoriale déférée, son dispositif, qui seul détermine la demande dont est saisi le tribunal, précise tendre principalement à la réformation de la décision directoriale et subsidiairement à son annulation.

Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au recours subsidiaire en annulation, dont la partie étatique soulève l'irrecevabilité, il convient de relever que le tribunal n'est appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation.

Compte tenu de la conclusion ci-avant retenue, il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Quant au fond, il convient de rappeler, à l'instar de la partie étatique, que conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228, 245 et 246 AO, un bulletin doit être contesté obligatoirement par la voie d'une réclamation devant le directeur qui doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin, seul le défaut ou le caractère lacuneux d'une instruction sur les voies de recours sur le bulletin ayant pour effet, au voeu du paragraphe 246 (3) AO, d'empêcher le cours de ce délai.

La notification des bulletins peut être faite d'après les règles du Nouveau Code de procédure civile[1] ou encore par lettre recommandée[2], voire même par simple pli fermé à la poste. Dans ces deux derniers cas la notification sera présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste conformément à l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, cette présomption de notification ne s'appliquant cependant que si l'administration fiscale établit la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt. En cas de

[1] Paragraphe 88 al. 1er AO.
[2] Paragraphe 211 al. 3 AO, combiné avec le paragraphe 88 al. 3 AO

contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire et faute de preuve par l'administration de la remise à la poste, la présomption de notification légale ne joue pas et la notification légale ne peut pas être considérée comme accomplie, sauf preuve contraire circonstanciée, le fisc ayant la charge de la preuve de l'envoi de la simple lettre[3]. Il s'ensuit que dans cette hypothèse le bulletin ne prend pas effet à l'égard du destinataire et que le délai pour introduire une réclamation ne prend pas cours[4].

Toutefois, même si l'administration n'établit pas la remise effective à la poste d'un bulletin, elle peut, par des preuves circonstanciées, établir que l'envoi a été accompli[5].

En l'espèce, si la date effective de remise à la poste du bulletin contesté ne résulte pas des pièces communiquées au tribunal par la partie étatique - le dossier fiscal en particulier ne lui ayant pas été communiqué - le tribunal doit toutefois, de concert avec le délégué du gouvernement, constater que ce n'est qu'au stade de la requête introductive d'instance que Monsieur ... s'est mis à contester que le bulletin d'imposition aurait été envoyé en date du 29 juin 2011, et qu'il reproche au directeur d'être en défaut d'apporter la preuve que la date d'émission du bulletin correspondrait à la date de remise à la poste.

En effet, le tribunal constate Monsieur ..., avocat de profession, affirme dans un premier temps dans sa réclamation s'être vu notifier le 29 juin 2011 son bulletin d'imposition pour l'année 2008, pour ensuite, toujours dans sa réclamation, retenir que comme « *le bulletin d'imposition est daté du 29 juin 2011, sa notification à la poste est présumée effectuée le 2 juillet 2011 qui était un samedi; la notification a donc été effectuée le lundi 4 juillet 2011. Dès lors, le délai d'introduction de la réclamation court jusqu'au 4 octobre 2011* », de sorte qu'il résulte explicitement de sa réclamation qu'il a tablé sur la date de notification du bulletin litigieux du 4 juillet 2011 : il est par conséquent actuellement malvenu à affirmer, pour les besoins de la cause, que la date de notification serait inconnue, le demandeur ayant lui-même indiqué et retenu, en sa qualité de professionnel de la postulation, la date du 4 juillet 2011 comme date de notification, corroborant ainsi l'affirmation de la partie étatique selon laquelle le bulletin litigieux de l'année 2008 a été émis le 29 juin 2011 et notifié le 4 juillet 2011.

Le tribunal relève ensuite que si le demandeur a certes initialement correctement computé le délai de réclamation, en partant de la date de notification du 4 juillet 2011, il s'est en revanche mépris quant à la portée du terme « *introduction* » de la réclamation, le demandeur ayant manifestement été d'avis qu'il suffirait que sa réclamation ait été expédiée - en l'espèce remise à la poste - endéans le délai légal de réclamation, sans avoir à tenir compte de sa date de réception effective par l'administration.

Or, tel que lui opposé par le directeur, et rappelé par le délégué du gouvernement, en dehors des cas dans lesquels la loi prévoit qu'un recours gracieux ou contentieux est valablement exercé par l'expédition d'un courrier dans un certain délai, un recours n'est valablement formé que s'il parvient à l'autorité compétente dans le délai légal. Si l'administré décide de ne pas déposer directement son recours, mais choisit un courrier comme le courrier postal, il doit donc s'organiser de manière à ce qu'il remette le document contenant le recours suffisamment à temps pour que le recours parvienne à destination avant l'expiration du délai

[3] Alain Steichen, Manuel de Droit Fiscal, Tome 1, Droit fiscal général, 2006, n° 657, p.622.
[4] Trib. adm. 17 juin 1998, n° 10272, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 559.
[5] Trib. adm. 12 juillet 2006, n° 20925, confirmé par Cour adm. 28 novembre 2006, n° 21765C, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 560.

légal. Une requête n'est pas recevable du seul fait qu'elle aurait été remise aux services postaux dans ce délai pour être expédiée[6].

Plus particulièrement, en ce qui concerne une réclamation contre un bulletin d'impôt devant le directeur, celle-ci est supposée être interjetée au moment où elle se trouve en un lieu où l'administration en a le droit de disposition, c'est-à-dire soit dans les bureaux de l'administration soit dans la boîte aux lettres de l'administration[7].

Il ne s'agit d'ailleurs pas d'une interprétation propre au directeur, qui devrait nécessairement être communiquée aux administrés, mais d'une règle élémentaire du contentieux administratif, ayant fait l'objet d'une jurisprudence constante et abondante, de surcroît publiée, qui ne devrait pas avoir échappé à un professionnel de la postulation tel que le demandeur.

En l'espèce, la date d'expiration du délai de réclamation est le 4 octobre 2011 - date d'expiration également explicitement reconnue par le demandeur dans sa réclamation -, de sorte que la réclamation réceptionnée le 5 octobre 2011 doit être considéré comme tardive, le fait qu'elle ait été postée endéans le délai, à savoir le 4 octobre 2011, n'étant pas pertinent.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation lui parvenue le 5 octobre 2011 pour être tardive.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

2. <u>Quant au recours tel que dirigé contre l'instruction du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007</u>

Le tribunal relève, en ce qui concerne ce volet particulier de la requête introductive d'instance, une certaine confusion quant à la portée exacte du recours sous analyse, confusion qui n'a pas pu être levée à l'audience, le litismandataire du demandeur n'ayant pas été présent.

En effet, le demandeur demande tantôt au tribunal de faire abstraction de l'instruction qu'il estime illégale, tantôt il en sollicite l'annulation.

Or, en présence d'une disposition de nature réglementaire, le tribunal peut soit, en application de l'article 95 de la Constitution, examiner si la mesure réglementaire invoquée à la base d'une décision litigieuse est, ou n'est pas, contraire à la loi, et le cas échéant, d'en écarter l'application, l'article 95 de la Constitution prévoyant en effet que les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois, soit annuler pareille disposition dans le cadre strict de l'article 7 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de sorte qu'il aurait en tout état de cause appartenu au demandeur de préciser l'objet exact de sa demande et d'indiquer, le cas échéant, le cadre légal de cette dernière.

Quoiqu'il en soit, le tribunal doit encore relever une contradiction interne dans l'argumentation du demandeur, lequel, nonobstant le fait qu'il a d'abord souligné le caractère

---

[6] Trib. adm. 25 juillet 2002, n° 15141, Pas. adm. 2011, V° Procédure administrative non contentieuse, n° 150.
[7] Trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 568.

d'ordre intérieur des instructions ou circulaires émises par l'administration fiscale luxembourgeoise - de sorte à leur dénier tout caractère décisionnel - et la conséquence en résultant, à savoir le fait que de telles instructions ou circulaires ne lieraient ni les contribuables, ni les cours et tribunaux, en sollicite toutefois l'annulation.

Or, l'acte émanant d'une autorité administrative, pour être sujet à un recours contentieux, doit constituer, dans l'intention de l'autorité qui l'émet, une véritable décision, à qualifier d'acte de nature à faire grief, c'est-à-dire un acte susceptible de produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale de celui qui réclame. Si le caractère décisoire de l'acte attaqué est une condition nécessaire à la recevabilité du recours contentieux, il n'est pas pour autant une condition suffisante. Pour être susceptible de faire l'objet d'un recours la décision critiquée doit encore être de nature à faire grief[8].

En l'espèce, l'instruction officielle adressée le 5 décembre 2007 par le directeur au bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg II, laquelle ne constitue qu'une confirmation formelle en ce qui concerne le traitement fiscal à réserver aux avocats non résidents ayant antérieurement fait l'objet d'une note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » et adressée par le directeur aux bureaux d'imposition compétents, ne comporte pas d'élément décisionnel de nature à produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle du demandeur - ce que celui-ci admet d'ailleurs lui-même dans sa requête introductive d'instance -, de sorte que le recours en annulation sous analyse encourt l'irrecevabilité.

Par ces motifs

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 novembre 2011 portant rejet de la réclamation du demandeur ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

déclare le recours en annulation tel que dirigé contre l'instruction du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 décembre 2007 irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 janvier 2013 par :

---

[8] Trib. adm. 18 mars 1998, n° 10286, Pas. adm. 2011, V° Actes administratifs, n° 28.

Marc Sünnen, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit | s. Sünnen